

## HE 32/2024 vp

### Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

#### ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi arvonlisäverolakia. Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön EU:n arvonlisäverokantoja koskeva direktiivi.

Esityksen mukaan lakiin lisättäisiin direktiivin edellyttämät suoratoistona lähetettävien tai virtuaalisesti toteutettavien opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksien, messujen ja näyttelyjen sekä muiden vastaavien tilaisuuksien verotuspaikkaa koskevat säännökset. Elinkeinonharjoittajalle luovutettavaan palveluun sovellettaisiin palvelukaupan myyntimaan yleissäännöstä, jolloin palvelu verotettaisiin ostajan sijoittautumispaikassa. Muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutettu palvelu, joka liittyy opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin, messuihin ja näyttelyihin ja muihin vastaaviin palveluihin sekä niiden järjestämiseen, verotettaisiin vastaavasti paikassa, johon muu kuin elinkeinonharjoittaja on sijoittautunut tai jossa hänellä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka.

Liikuntapalvelujen sekä teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksuihin sovellettavaa alennettua verokantaa koskevan säännöksen sanamuotoa yhdenmukaistettaisiin vastaamaan direktiivin muotoilua. Säännökseen tehtäisiin lisäksi direktiivin edellyttämät tarkennukset siitä, että alennettu verokanta soveltuisi sekä fyysisiin tapahtumiin paikan päällä että suoratoistona lähetettäviin tapahtumiin.

Lisäksi lakiin tehtäisiin direktiivin edellyttämät taide-, keräily- ja antiikkiesineiden voittomarginaalijärjestelmää ja alennetun verokannan soveltamista koskevat muutokset. Marginaaliverotusmenettelyä ei sovellettaisi, jos verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovutettuihin tai tämän maahantuomiin taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovelletaan alennettua verokantaa.

Ehdotettu laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2025.

---

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIAALLINEN SISÄLTÖ .....	1
PERUSTELUT .....	3
1 Asian tausta ja valmistelu .....	3
1.1 Tausta .....	3
1.2 Valmistelu .....	3
2 Nykytila ja sen arviointi .....	3
2.1 Euroopan unionin lainsäädäntö .....	3
2.2 Kansallinen lainsäädäntö .....	10
2.3 Nykytilan arviointi .....	16
2.3.1 Arvonlisäverolaki .....	16
2.3.2 Ahvenanmaan maakunta .....	17
3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset .....	18
3.1 Tavoitteet .....	18
3.2 Keskeiset ehdotukset .....	18
3.2.1 Yleistä .....	18
3.2.2 Virtuaalitapahtumien verotuspaikka .....	19
3.2.3 Virtuaalitapahtumien alennettu verokanta .....	19
3.2.4 Taide-, keräily- ja antiikkiesineiden voittomarginaaliverotus ja alennettu verokanta .....	19
4 Pääasialliset vaikutukset .....	20
4.1 Virtuaalitapahtumien verotuspaikka ja verokanta .....	20
4.1.1 Taloudelliset vaikutukset .....	20
4.1.2 Vaikutukset viranomaisiin .....	20
4.1.3 Vaikutukset sukupuolten tasa-arvoon .....	21
4.1.4 Vaikutukset ympäristöön .....	21
4.2 Taide-esineiden voittomarginaaliverotus .....	21
4.2.1 Taloudelliset vaikutukset .....	21
4.2.2 Vaikutukset viranomaisiin .....	22
4.2.3 Vaikutukset sukupuolten tasa-arvoon .....	22
4.2.4 Vaikutukset ympäristöön .....	22
5 Lausuntopalaute .....	23
6 Säännöskohtaiset perustelut .....	23
7 Voimaantulo .....	26
LAKIEHDOTUS .....	27
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta .....	27
LIITE .....	29
RINNAKKAISTEKSTI .....	29
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta .....	29

## **PERUSTELUT**

### **1 Asian tausta ja valmistelu**

#### **1.1 Tausta**

Suomessa sovellettavan arvonlisäverojärjestelmän veropohja on määritelty Suomea sitovasti yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY, jäljempänä *arvonlisäverodirektiivi*.

Euroopan komissio on 18.1.2018 antanut ehdotuksen neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta, COM(2018) 20. Ehdotus on osa EU:n yhtenäisen arvonlisäveroalueen perustamista edistävää oikeudenmukaisen verotuksen pakettia. Se liittyy komission 4.10.2017 antamaan tiedonantoon ja ehdotuksiin arvonlisäverotuksen uudenaikaistamisesta, COM(2017) 566-569. Tiedonanto ja ehdotus pohjautuvat komission 7.4.2016 antamaan arvonlisäveroa koskevaan toimintasuunnitelmaan, COM(2016) 148.

Eduskunnalle on annettu valtioneuvoston kirjelmä U 9/2018 vp komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta.

Euroopan unionin neuvosto on 5.4.2022 hyväksynyt neuvoston direktiivin (EU) 2022/542 direktiivien 2006/112/EY ja (EU) 2020/85 muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta, jäljempänä *verokantadirektiivi*.

Direktiivimuutokset edellyttävät Suomen arvonlisäverolain (1501/1993) muuttamista siltä osin kuin on kyse direktiivin pakottavasta sääntelystä. Osa direktiivin sisältämästä sääntelystä on jäsenvaltioille vapaaehtoista.

#### **1.2 Valmistelu**

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esitysluonnoksesta järjestettiin lausuntokierros 8.3.–5.4.2024. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä viranomaisilta ja elinkeinoelämän etujärjestöiltä, yhteensä 30 taholta.

Hallituksen esityksen valmisteluasiakirjat ovat julkisessa palvelussa osoitteessa <https://vm.fi/hankkeet> tunnuksella VM098:00/2023<sup>1</sup>.

### **2 Nykytila ja sen arviointi**

#### **2.1 Euroopan unionin lainsäädäntö**

##### *Yleistä*

Arvonlisäverodirektiivissä säädetään Suomea sitovasti arvonlisäverojärjestelmän veropohjasta sekä verokantojen rakenteesta ja tasosta. Neuvoston 5.4.2022 hyväksymällä verokantadirektiivillä laajennettiin ja päivitettiin arvonlisäverodirektiivin liitettä III tavaroista ja palveluista, joihin voidaan soveltaa alennettuja verokantoja. Jäsenvaltioille annettiin mahdollisuus, mutta ei velvollisuutta, ottaa entistä laajemmin käyttöön alennettuja verokantoja.

---

<sup>1</sup> <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM098:00/2023>

Veropohjan rapautumisen estämiseksi samalla rajoitettiin tiettyjen alennettujen verokantojen soveltamista.

Verokantadirektiivillä tehtiin myös muutoksia ja täydennyksiä tiettyjen palvelujen suorituspaikkaa sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden voittomarginaalijärjestelmää ja näihin esineisiin sovellettavaa alennettua verokantaa koskeviin arvonlisäverodirektiivin säännöksiin. Näiltä osin kyse on pääosin direktiivin pakottavasta sääntelystä.

#### *Virtuaalitapahtumien verotuspaikka*

Arvonlisäverodirektiivi sisältää säännökset siitä, missä maassa palvelut katsotaan suoritetuiksi ja missä ne siten verotetaan. Palvelujen suorituspaikkaa sovellettaessa tietyt verovelvollista ja arvonlisäverovelvollisena rekisteröityä oikeushenkilöä, joka ei ole verovelvollinen, koskevat määritelmät ovat direktiivin 43 artiklassa, yleiset säännökset direktiivin 44–45 artiklassa ja erityiset säännökset direktiivin 46–59 artiklassa.

Arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan mukaan sovellettaessa palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä 1) verovelvollista, joka myös harjoittaa toimintaa tai suorittaa liiketoimia, joita ei katsota 2 artiklan 1 kohdan mukaisiksi verollisiksi tavaroiden luovutuksiksi tai palvelujen suorituksiksi, pidetään verovelvollisena kaikkien hänelle suoritettujen palvelujen osalta; 2) arvonlisäverovelvollisena rekisteröityä oikeushenkilöä, joka ei ole verovelvollinen, pidetään verovelvollisena.

Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaan verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.

Arvonlisäverodirektiivin 45 artiklan mukaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos palvelut kuitenkin suoritetaan palvelun suorittajan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muualla kuin tämän liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.

Verokantadirektiivillä ei tehty muutoksia edellä mainittuihin säännöksiin.

Kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaavia tapahtumia järjestetään perinteisesti niin sanottuina fyysisinä tilaisuuksina, joihin osallistutaan paikan päällä. Lisääntyneen digitalisaation myötä tällaisia tapahtumia toteutetaan kuitenkin yhä enemmän etäyhteyksin ja virtuaalisesti. Myös Covid-pandemia johti virtuaalisesti järjestettävien tapahtumien määrän kasvuun. Arvonlisäverodirektiivi ei sisällä virtuaalisesti toteutettavan tapahtuman määritelmää eikä myöskään tällaisten palvelujen myyntiä koskevia erityisiä verotuspaikkasäännöksiä. Tämä on johtanut jäsenvaltioissa vaihteleviin tulkintoihin siitä, mitä kyseiset palvelut ovat tosiasialliselta sisällöltään ja luonteeltaan, ja missä kyseiset palvelut tulisi verottaa. Tällaiset palvelut on voitu luonnehtia joko kulttuuri-, urheilu-, viihde- tai vastaaviksi

palveluiksi tai vaihtoehtoisesti sähköisiksi palveluiksi. Ensin mainitussa tilanteessa palvelut tulevat verotetuiksi lähtökohtaisesti siinä paikassa, jossa tapahtuma tosiasiaa järjestetään. Mikäli palvelut katsotaan sähköisiksi palveluiksi, ne tulevat verotetuiksi pääsääntöisesti ostajan sijoittautumispaikassa.

Verokantadirektiivin johdantokappaleen 18 mukaan verotuksen varmistamiseksi kulutusjäsenvaltiossa on välttämätöntä, että kaikki palvelut, jotka voidaan suorittaa asiakkaalle sähköisesti, ovat veronalaisia paikassa, johon asiakas on sijoittautunut tai jossa hänellä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka. Sen vuoksi on tarpeen muuttaa tällaiseen toimintaan liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä.

Jäsenvaltioiden verotus- ja tulkintakäytännön yhtenäistämiseksi verokantadirektiivillä lisättiin arvonlisäverodirektiiviin nimenomaiset ja jäsenvaltioille pakolliset säännökset virtuaalitapahtumien verotuspaikasta.

Arvonlisäverodirektiivin 53 artiklan mukaan verovelvolliselle suoritettavien kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin, kuten messuille ja näyttelyihin, pääsyyn liittyvien palvelujen, sekä pääsyyn liittyvien liitännäispalvelujen, suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset tapahtumat tosiasiaa järjestetään.

Verokantadirektiivillä lisättiin arvonlisäverodirektiivin 53 artiklaan toinen kohta, jonka mukaan tätä artiklaa ei sovelleta ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuihin tapahtumiin pääsyyn, jos osallistuminen on virtuaalista.

Edellä mainittujen verovelvolliselle luovutettujen palvelujen osalta verotuspaikka määräytyisi näin ollen jatkossa arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan perusteella.

Arvonlisäverodirektiivin 54 artiklan 1 kohdan mukaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen ja liitännäispalvelujen, jotka liittyvät kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaavaan toimintaan, kuten messuihin ja näyttelyihin, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjien suorittamat palvelut, suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen toiminta tosiasiaa tapahtuu.

Verokantadirektiivillä arvonlisäverodirektiivin 54 artiklan 1 kohtaan lisättiin toinen alakohta, jonka mukaan, jos palvelut ja liitännäispalvelut liittyvät toimintaan, joka lähetetään suoratoistona tai asetetaan muutoin virtuaalisesti saataville, suorituspaikka on kuitenkin paikka, johon muu kuin verovelvollinen henkilö on sijoittautunut tai jossa hänellä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka.

Edellä mainittujen muutosten seurauksena virtuaalisesti toteutettavat kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaavat tapahtumat tulisivat jatkossa verotetuiksi ostajan sijoittautumispaikassa sekä tilanteessa, jossa kyseiset palvelut myydään verovelvolliselle, että tilanteessa, jossa ne myydään muulle kuin verovelvolliselle. Näiden palvelujen verotuspaikka tulisi näin ollen käytännössä olemaan vastaava kuin televiestintäpalveluiden, radio- ja televisiolähetyspalvelujen ja sähköisten palvelujen verotuspaikka.

Verotuspaikkaa koskeviin säännöksiin ei verokantadirektiivillä sisällytetty määritelmiä siitä, mitä edellä artikloissa 53 ja 54 mainituilla ”virtuaalisella osallistumisella”, ”suoratoistona lähettämällä” ja ”muutoin virtuaalisesti saataville asettamisella” tarkoitetaan.

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä (uudelleen laadittu) 15.3.2011 annetussa neuvoston

täytäntöönpanoasetuksessa (EU) N:o 282/2011, jäljempänä *täytäntöönpanoasetus*, on tarkemmat säännökset muun ohessa verollisten liiketoimien paikasta. Täytäntöönpanoasetus on jäsenvaltioissa suoraan sovellettavaa oikeutta.

Verokantadirektiivin yhteydessä ei tehty muutoksia täytäntöönpanoasetukseen eikä asetukseen näin ollen sisällytetty esimerkiksi erityisiä virtuaalitapahtumien verotuspaikkaa koskevia säännöksiä. Täytäntöönpanoasetuksen voimassa olevia säännöksiä kuitenkin sovellettaisiin jatkossa soveltuvin osin myös niissä tilanteissa, joissa on tarpeen määrittää virtuaalisesti toteutettavien kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaavien palvelujen verotuspaikka. Näin ollen kyseisten palvelujen verotuspaikkaa määritettäessä olisi verovelvollisen ostajan osalta sovellettava esimerkiksi täytäntöönpanoasetuksen 10 ja 11 artiklan säännöksiä verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikasta ja kiinteästä toimipaikasta sekä muun kuin verovelvollisen ostajan osalta asetuksen 12 ja 13 artiklan säännöksiä luonnollisen henkilön kotipaikasta ja vakinaisesta asuinpaikasta.

Täytäntöönpanoasetuksen 32 artikla sisältää myös säännökset siitä, mitä tapahtumia ja tilaisuuksia arvonlisäverodirektiivin 53 artiklan 1 kohdassa säädetyillä kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaavilla tapahtumilla erityisesti tarkoitetaan ja 33 artikla säännökset siitä, mitä kyseisten palvelujen liitännäispalveluilla erityisesti tarkoitetaan. Näihinkään säännöksiin ei tehty muutoksia verokantadirektiivin yhteydessä.

#### *Virtuaalitapahtumien verokanta*

Verokantojen soveltamista koskevat säännökset ovat arvonlisäverodirektiivin 93–95 artiklassa ja verokantojen rakennetta ja tasoa koskevat säännökset 96–101 artiklassa.

Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Saman artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

Verokantadirektiivillä muutettiin arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa. Muutetun 98 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa enintään kahta alennettua verokantaa. Saman artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan alennettujen verokantojen on vahvistettava prosenttiosuutena veron perusteesta, jonka on oltava vähintään 5 prosenttia ja jota saa soveltaa ainoastaan liitteessä III lueteltuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Saman artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettuja verokantoja tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, joita koskee enintään 24 liitteen III kohtaa.

Verokantadirektiivillä muutettiin arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 3 kohtaa. Muutetun 3 kohdan mukaan tämän artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja ja vapautuksia ei sovelleta sähköisesti suoritettaviin palveluihin, lukuun ottamatta liitteessä III olevassa 6, 7, 8 ja 13 kohdassa lueteltuja palveluja.

Arvonlisäverodirektiivin liite III sisältää luettelon tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa direktiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja. Verokantadirektiivillä muutettiin liitettä siten, että liitteen luetteloa alennettujen verokantojen alaisista tavaroista ja palveluista laajennettiin ja päivitettiin. Liitteeseen tehtiin myös teknisiä korjauksia ja täsmennyksiä.

Arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohdassa 7 mainitaan pääsy näytöksiin, teatteriin, sirkukseen, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuvaan, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuurilaisuuksiin ja -laitoksiin.

Verokantadirektiivillä muutettiin edellä todettua liitteen III kohtaa 7 siten, että kohdassa mainitaan pääsy näytöksiin, teattereihin, sirkuksiin, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuvateattereihin, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuuritapahtumiin ja -tiloihin tai pääsy kyseisten tapahtumien tai vierailujen suoratoistoon tai molempiin.

Arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohdassa 13 mainitaan pääsy urheilutilaisuuksiin ja kohdassa 14 urheilulaitosten käyttöoikeus.

Verokantadirektiivillä muutettiin edellä todettua liitteen III kohtaa 13 siten, että kohdassa mainitaan pääsy urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin; urheilutilojen käyttö ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoaminen myös suoratoistona. Aiemmin liitteen III kohdassa 14 ollut urheilulaitosten käyttöoikeutta koskeva kohta poistettiin ja sisällytettiin päivitettyyn 13 kohtaan.

Verokantoja koskeviin säännöksiin tai arvonlisäverodirektiiviin liitteeseen III ei verokantadirektiivillä sisällytetty määritelmiä siitä, mitä liitteen III kohdassa 7 ja 13 mainituilla ”pääsillä kyseisten tapahtumien tai vierailujen suoratoistoon” tai ”urheilutilojen käytöllä ja urheilu- ja liikuntatuntien tarjoamisella myös suoratoistona” tarkoitetaan.

#### *Taide-, keräily- ja antiikkiesineiden voittomarginaaliverotus*

Arvonlisäverodirektiivin XII osaston 4 luvussa säädetään käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden erityisjärjestelmästä.

Verokantadirektiivillä ei tehty muutoksia käytettyjä tavaroita ja niiden marginaaliverotusta koskeviin säännöksiin. Direktiivillä sitä vastoin muutettiin eräitä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin ja niiden marginaaliverotukseen liittyviä säännöksiä.

Arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 5 alakohdan mukaan verovelvollisella jälleenmyyjällä tarkoitetaan verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella.

Arvonlisäverodirektiivin 313 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa tämän alajakson säännösten mukaista erityisjärjestelmää.

Arvonlisäverodirektiivin 314 artiklan mukaan voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun ne on tälle yhteisössä luovuttanut joku seuraavista:

- a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen;
- b) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavaran luovutus on vapautettu verosta 136 artiklan mukaisesti;

- c) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten verovapautusta ja jos kyseessä on tuotantotavara;
- d) toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on suoritettu arvonlisäveroa tämän voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.

Verokantadirektiivillä ei tehty muutoksia edellä mainittuihin arvonlisäverodirektiivin 311–314 artikloihin.

Verovelvolliset jälleenmyyjät voivat vapaasti ostaa taide-esineitä jälleenmyyntiä varten mistä tahansa EU-jäsenvaltiosta tai EU:n ulkopuolelta. EU:n ulkopuolelta hankituista taide-esineistä kannetaan maahantuonnin arvonlisävero niiden saapuessa EU:hun. Voittomarginaalijärjestelmää käyttävillä verovelvollisilla jälleenmyyjillä on kannustin sijoittautua sellaisiin jäsenvaltioihin, joissa marginaaliverotettavien taide-esineiden maahantuontiin ja myyntiin sovelletaan alhaisia arvonlisäverokantoja. Jäsenvaltioiden väliset verokantojen erot saattavat näin ollen aiheuttaa taide-esineiden kaupassa kilpailun vääristymistä.

Arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot myöntävät verovelvollisille jälleenmyyjille oikeuden valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen luovutuksiin, jotka koskevat seuraavia tavaroita:

- a) taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, jotka he itse ovat maahantuoneet;
- b) tekijän tai tämän oikeudenomistajien heille luovuttamia taide-esineitä;
- c) muun verovelvollisen heille luovuttamia taide-esineitä, kun tämän verovelvollisen suorittamaan luovutukseen on sovellettu 103 artiklan mukaista alennettua verokantaa.

Verokantadirektiivillä muutettiin edellä mainittua arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohtaa. Muutetun säännöksen mukaan, jollei asianomaisiin verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovutettuihin tai tämän maahantuomiin taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin ole sovellettu alennettua verokantaa, jäsenvaltioiden on myönnettävä verovelvollisille jälleenmyyjille oikeus valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen seuraavien liiketoimien osalta:

- a) niiden taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutukset, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä itse on maahantuonut;
- b) tekijän tai tämän oikeudenomistajien verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamien taide-esineiden luovutukset;
- c) muun verovelvollisen kuin verovelvollisen jälleenmyyjän verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamien taide-esineiden luovutukset.

Edellä mainittu direktiivin 316 artikla antaa nykyiseen tapaan jäsenvaltioille mahdollisuuden sisällyttää kansalliseen lainsäädäntöönsä säännökset, joiden nojalla verovelvolliset jälleenmyyjät voivat tietyin edellytyksin soveltaa taide-, keräily- ja antiikkiesineiden myyntiin marginaaliverotusmenettelyä. Menettely ei ole pakollinen, vaan verovelvolliset voivat aina halutessaan soveltaa normaalia arvonlisäverojärjestelmää. Verokantadirektiivillä muutettiin 316 artiklaa kuitenkin siten, että jatkossa verovelvollinen jälleenmyyjä ei saisi soveltaa



myymäänsä taide-, keräily- ja antiikkiesineeseen marginaaliverotusta, jos verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuomaan taide-, keräily- ja antiikkiesineeseen tai edellä mainittujen tahojen verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamiin taide-esineisiin on sovellettu alennettua verokantaa. Säännös on näiltä osin pakottava.

Arvonlisäverodirektiivin 317 artiklan 1 kohdan mukaan, kun verovelvollinen jälleenmyyjä käyttää 316 artiklassa säädettyä oikeutta, veron peruste määritetään 315 artiklan mukaisesti. Artiklan 2 kohdan mukaan verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuomien taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten voittomarginaalin laskemisessa huomioon otettava ostohinta on sama kuin 85–89 artiklan mukainen maahantuonnin veron peruste lisätynä maahantuonnista maksettavalla tai maksetulla arvonlisäverolla.

Edellä mainittuun 317 artiklaan ei tehty muutoksia arvonlisäverodirektiivillä.

Verokantadirektiivillä myös lisättiin arvonlisäverodirektiiviin uusi 98 a artikla, jonka mukaan 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja ja vapautuksia ei sovelleta sellaisten taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luovutuksiin, joihin sovelletaan XII osaston 4 luvun erityisjärjestelmiä.

Edellä mainittu 98 a artikla kieltää alennettujen verokantojen soveltamisen, jos verovelvollinen jälleenmyyjä soveltaa kyseisten esineiden myyntiin voittomarginaalijärjestelmää.

Yllä mainittujen direktiivimuutosten tarkoituksena on puuttua edellä todettuun kilpailuvääristymään muun muassa taide-esineiden kaupassa.

Arvonlisäverodirektiivin 319 artiklan mukaan verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa tavanomaista arvonlisäverojärjestelmää jokaiseen voittomarginaalijärjestelmään kuuluvaan luovutukseen. Tähän säännökseen ei tehty muutosta verokantadirektiivillä.

#### *Alennetun verokannan soveltaminen taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin*

Verokantojen soveltamista koskevat säännökset ovat arvonlisäverodirektiivin 93–95 artiklassa ja verokantojen rakennetta ja tasoa koskevat säännökset 96–101 artiklassa. Verokantoja koskevia erityisiä säännöksiä sisältyy direktiivin artikloihin 102–122.

Arvonlisäverodirektiivin 94 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden yhteisöhankintoihin sovellettava verokanta on jäsenvaltion alueella vastaavien tavaroiden luovutuksiin sovellettava verokanta. Artiklan 2 kohdan mukaan jollei 103 artiklan 1 kohdassa säädetystä mahdollisuudesta soveltaa taide-, keräily- tai antiikkiesineiden tuonnissa alennettua verokantaa muuta johdu, tavaroiden maahantuontiin on sovellettava samaa verokantaa, jota sovelletaan jäsenvaltion alueella tapahtuviin saman tavaran luovutuksiin.

Verokantadirektiivillä ei tehty muutoksia edellä mainittuun 94 artiklan 1 kohtaan. Verokantadirektiivillä kuitenkin muutettiin 94 artiklan 2 kohtaa. Muutetun 94 artiklan 2 kohdan mukaan tavaroiden tuontiin on sovellettava samaa verokantaa, jota sovelletaan jäsenvaltion alueella tapahtuviin saman tavaran luovutuksiin. Edellä mainitut säännökset ovat yleisiä ja ne koskevat neutraalisuussyistä kaikkia tavaroita, jotta yhteisöhankintaan ja maahantuontiin sovellettava verokanta on sama kuin vastaavien tavaroiden jäsenvaltion alueella tapahtuvaan myyntiin sovellettava verokanta.

Verokantadirektiivillä arvonlisäverodirektiivin 94 artiklaan lisättiin uusi kohta 3, jonka mukaan poiketen siitä, mitä tämän artiklan 2 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot, jotka soveltavat yleistä verokantaa liitteessä IX olevassa A, B ja C osassa lueteltujen taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luovutuksiin, voivat soveltaa 98 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyn mukaisesti alennettua verokantaa kyseisten tavaroiden tuontiin jäsenvaltion alueella.

Edellä mainittu säännös ei ole jäsenvaltioille pakottava, vaan jäsenvaltiot voivat halutessaan ottaa sen käyttöön. Säännös mahdollistaa sen, että myös sellaiset jäsenvaltiot, jotka soveltavat yleistä verokantaa jäsenvaltion sisäisiin luovutuksiin, voivat soveltaa alennettua verokantaa maahantuontiin.

Verokantadirektiivillä muutetussa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohdassa säädetään muun muassa siitä, että alennettua verokantaa saa soveltaa ainoastaan liitteessä III lueteltujen tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Liitteen III kohdassa 26 mainitaan liitteessä IX olevassa A, B ja C osassa lueteltujen taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luovutukset.

Verokantadirektiivillä arvonlisäverodirektiiviin lisätyn 98 a artiklan mukaan 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja ja vapautuksia ei sovelleta sellaisten taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luovutuksiin, joihin sovelletaan XII osaston 4 luvun erityisjärjestelmiä. Kuten edellä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden voittomarginaaliverotusta koskevassa jaksossa on todettu, tämän säännöksen tarkoituksena on estää alennettua verokantaa soveltaminen sellaisiin taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin, joiden myyntiin sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä.

Verokantadirektiivillä kumottiin arvonlisäverodirektiivin 103 artikla. Kyseisen artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että alennettua verokantaa tai jotakin niiden 98 ja 99 artiklan mukaisesti soveltamaa alennettua verokantaa sovelletaan myös 311 artiklan 1 kohdan 2, 3 ja 4 alakohdassa määriteltyjen taide-, keräily- tai antiikkiesineiden maahantuontiin. Artiklan 2 kohdan mukaan käyttäessään 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa myös seuraaviin luovutuksiin: a) tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamat taide-esineiden luovutukset; b) taide-esineiden luovutukset, jotka muu verovelvollinen kuin verovelvollinen jälleenmyyjä satunnaisesti suorittaa, kun tämä verovelvollinen on itse maahantuonut taide-esineet tai kun tekijä tai tämän oikeudenomistaja on luovuttanut ne verovelvolliselle tai kun ne ovat oikeuttaneet verovelvollisen täyteen arvonlisäveron vähennykseen.

Verokantadirektiivillä kumottu 103 artikla on antanut jäsenvaltioille mahdollisuuden soveltaa alennettua verokantaa taide-, keräily- ja antiikkiesineiden maahantuontiin. Jos tätä mahdollisuutta on käytetty, jäsenvaltio on voinut soveltaa alennettua verokantaa myös tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamiin taideteosten luovutuksiin sekä sellaisen verovelvollisen, joka ei ole verovelvollinen jälleenmyyjä, satunnaisesti suorittamiin taideteosten luovutuksiin edellä artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetyn edellytyksin.

Verokantadirektiivillä tehdyt arvonlisäverodirektiivin muutokset koskevat lähtökohtaisesti vain verovelvollisia jälleenmyyjä ja voittomarginaalijärjestelmää. Arvonlisäverodirektiiviin ei tehty sellaisia muutoksia, joilla olisi vaikutusta esimerkiksi taiteilijoita ja niin sanottua taide-esineen ensimyyntiä koskeviin tilanteisiin.

## **2.2 Kansallinen lainsäädäntö**

*Virtuaalitapahtumien verotuspaikka ja verokanta*

Kuten arvonlisäverodirektiivi, myöskään arvonlisäverolaki ei sisällä virtuaalisesti toteutettavan kulttuuri-, viihde-, urheilu- tai vastaavan tapahtuman määritelmää. Arvonlisäverolaissa ei myöskään ole säännöksiä tällaisten palvelujen myyntiä koskevasta verotuspaikasta eikä nimenomaista säännöstä suoratoistona lähetettävien kulttuuri-, viihde- ja urheilu- tai vastaavien tapahtumien taikka virtuaalisesti toteutettavien liikuntapalvelujen verokannasta.

Arvonlisäverolain nykyiset verotuspaikkasäännökset vastaavat voimassa olevan arvonlisäverodirektiivin säännöksiä. Palvelujen verotuspaikasta säädetään palvelujen myyntimaata koskevissa arvonlisäverolain 64–69 §:ssä ja 69 a–69 m §:ssä.

Arvonlisäverolain 64 §:n mukaan palvelujen myyntimaata koskevia säännöksiä sovellettaessa: 1) elinkeinonharjoittajaa, joka harjoittaa myös muuta toimintaa kuin tavaroiden tai palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa, pidetään elinkeinonharjoittajana kaikkien hänelle luovutettujen palvelujen osalta; 2) arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyä oikeushenkilöä pidetään elinkeinonharjoittajana. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 43 artiklaa.

Arvonlisäverolain 65 §:n mukaan elinkeinonharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa.

Arvonlisäverolain 66 §:n mukaan muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, se on myyty Suomessa, jos myyjän liiketoiminnan kotipaikka on täällä. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 45 artiklaa.

Arvonlisäverolain 69 d §:n 1 momentin mukaan elinkeinonharjoittajalle luovutettu oikeus pääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu on myyty Suomessa, jos tilaisuus järjestetään täällä. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 53 artiklaa ennen verokantadirektiivillä tehtyjä muutoksia.

Arvonlisäverolain 69 d §:n 2 momentin mukaan muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutetut palvelut, jotka liittyvät opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin, messuihin ja näyttelyihin ja muihin vastaaviin palveluihin sekä niiden järjestämiseen, on myyty Suomessa, jos toiminta tapahtuu täällä. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 54 artiklan ensimmäistä kohtaa.

Verokannoista säädetään arvonlisäverolain 84, 85, 85 a ja 85 b §:ssä.

Arvonlisäverolain 84 §:n mukaan suoritettava vero on 24 prosenttia veron perusteesta, ellei 85 tai 85 a §:ssä toisin säädetä.

Arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin mukaan säännöksessä lueteltujen palvelujen myynnistä sekä tavaroiden myynnistä, yhteisöhankinnasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 10 prosenttia veron perusteesta. Alennettua verokantaa sovelletaan momentin 3 kohdassa mainittuun palveluun, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, sekä momentin 4 kohdassa mainittuihin teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen,

eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksuihin.

Erilaisia virtuaalisesti järjestettäviä tapahtumia on jäsenvaltioiden tulkintakäytännössä pidetty joko kulttuuri-, urheilu-, viihde- tai vastaavina palveluina taikka sähköisinä palveluina. Suomessa on verotuskäytännössä lähtökohtaisesti katsottu, että myytävän palvelun pääasiallinen sisältö ja luonne määrittävät palvelun verokohtelun riippumatta siitä, millä tavalla kyseinen palvelu teknisesti toteutetaan ja tosiasiaa järjestetään. Verotuskäytännössä ei pääsääntöisesti myöskään ole tehty eroa sen perusteella, osallistuuko henkilö esimerkiksi viihdetapahtumaan perinteiseen tapaan fyysisesti ja paikan päällä vai onko kyse osallistumisesta suoratoistona lähetettävään tilaisuuteen eli niin sanotusta virtuaalitapahtumasta. Kyse on molemmissa tapauksissa lähtökohtaisesti osallistumisesta viihdetapahtumaan eikä sähköisestä palvelusta. Jotta palvelu kuitenkin voitaisiin luonnehtia muuksi kuin sähköiseksi palveluksi, on tulkintakäytännössä edellytetty, että kyse on osallistumisesta virtuaalitapahtumaan reaaliaikaisesti tai että kyse on esityksen tarjoamisesta yleisölle suoratoistona niin sanottuna live-striimauksena.

Kulttuuri-, urheilu-, viihde- ja vastaavien tapahtumien nauhoitettuja tallenteita, joita voidaan katsoa vapaasti valittavana ajankohtana, ei ole verotuskäytännössä pidetty virtuaalisina tilaisuuksina tai tapahtumina. Jos kuitenkin esimerkiksi suoratoistona verkossa lähetettävään urheilutapahtumaan hankittu pääsylippu oikeuttaa katsomaan saman tapahtuman myös tallenteena jälkikäteen rajoitetun ajan, ei tämän ole katsottu verotuskäytännössä estävän tapahtuman pitämistä kulttuuri- ja viihdetilaisuutena.

Verotuskäytännössä virtuaalitapahtuman verotuspaikka on määräytynyt pääsääntöisesti arvonlisäverolain 69 d §:n mukaisesti siten, että palvelujen verotuspaikkana on pidetty tilaisuuden tai tapahtuman järjestämispaikkaa. Virtuaalitapahtumiin on vastaavasti voitu soveltaa alennettua verokantaa arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 3 ja 4 kohtien mukaisesti.

#### *Taide-, keräily- ja antiikkiesineiden voittomarginaaliverotus*

Arvonlisäverolain 79 a–79 k §:ssä on käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineitä koskevat säännökset. Käytettyjen tavaroiden, taide-, keräily- tai antiikkiesineiden myynissä verovelvollinen jälleenmyyjä voi tietyissä tapauksissa soveltaa halutessaan voittomarginaalijärjestelmää.

Arvonlisäverolain 79 a § sisältää voittomarginaaliverotuksen soveltamisalaa koskevan säännöksen. Pykälän 1 momentin mukaan, kun verovelvollinen jälleenmyyjä myy verollista edelleenmyyntiä varten hankkimansa käytetyn tavaran taikka taide-, keräily- tai antiikkiesineen, veron perusteena saadaan pitää voittomarginaalia ilman veron osuutta. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 315 artiklaa.

Arvonlisäverolain 79 a §:n 2 momentin mukaan tavara katsotaan hankitun edelleenmyyntiä varten myös silloin, kun se myydään osina.

Arvonlisäverolain 79 a §:n 3 momentin mukaan verovelvollisella jälleenmyyjällä tarkoitetaan verovelvollista, joka liiketoiminnan muodossa ostaa tai maahantuo käytettyjä tavaroita taikka taide-, keräily- tai antiikkiesineitä edelleenmyyntiä varten. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 5 alakohtaa.

Edellä mainitun säännöksen mukaan voittomarginaalijärjestelmää voi soveltaa vain verovelvollinen jälleenmyyjä. Menettely soveltuu myös sellaisessa tilanteessa, jossa galleria tai muu elinkeinonharjoittaja myy omissa nimissään taide-esineen omistajan lukuun. Tällöin on kyse komissiokaupasta, jota sovellettaessa taide-esineen myynti verotetaan ikään kuin omistaja olisi myynyt ensin esineen gallerialle ja tämä edelleen ostajalle.

Arvonlisäverolain 79 f §:n mukaan edellä 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä sovelletaan vain sellaisten tavaroiden myyntiin, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut Suomessa tai Yhteisössä:

- a) muulta kuin elinkeinonharjoittajalta;
- b) elinkeinonharjoittajalta, jonka myynti on vapautettu verosta 61 §:n, 223 §:n tai vastaavan säännöksen perusteella taikka vastaavan säännöksen perusteella toisessa jäsenvaltiossa; taikka
- c) elinkeinonharjoittajalta, joka soveltaa myyntiinsä 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä tai vastaavaa menettelyä toisessa jäsenvaltiossa, ja laskussa on tätä koskeva merkintä. Edellä mainittu säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 314 artiklaa.

Edellä mainitun säännöksen perusteella verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, kun se ostaa tavaran verottomana henkilöltä, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Myyjänä voi olla esimerkiksi yksityishenkilö, joka myy yksityiskäytössään olleen tavaran tai oikeushenkilö, kuten yleishyödyllinen yhdistys, joka myy arvonlisäverotuksen ulkopuolisessa toiminnassa käytetyn tavaran.

Voittomarginaaliverotusjärjestelmä soveltuu lisäksi silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä tekee hankinnan toiselta Suomessa olevalta verovelvolliselta jälleenmyyjältä, joka on soveltanut omaan myyntiinsä marginaaliverotusmenettelyä. Edellytyksenä on, että ensimmäinen jälleenmyyjä tekee laskuun merkinnän siitä, että hankinta ei sisällä vähennettävää veroa ja että hän on soveltanut marginaaliverotusmenettelyä. Vastaavasti voittomarginaalijärjestelmää voidaan soveltaa toisesta EU-maasta verovelvolliselta jälleenmyyjältä tehtyyn hankintaan samoin edellytyksin.

Arvonlisäverolain 79 g §:n mukaan verovelvollinen jälleenmyyjä saa soveltaa 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä myös itse maahantuomiinsa taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin taikka sellaisiin ostamiinsa taide-esineisiin, joiden myyntiin tai yhteisöhankintaan on sovellettu 85 a §:n 1 momentin 9 kohdan mukaisesti alennettua verokantaa. Säännös vastaa ennen arvonlisäverodirektiivin muutosta voimassa ollutta 316 artiklaa.

Taide-esineiden marginaaliverotus poikkeaa käytettyjen tavaroiden sekä keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotuksesta siten, että marginaaliverotusmenettely soveltuu myös kotimaasta alennetulla verokannalla ostettuihin taide-esineisiin. Lisäksi taide-esineiden myyntiin voidaan soveltaa marginaaliverotusta myös silloin, kun ne on maahantuotu Yhteisön ulkopuolelta.

Arvonlisäverolain 79 j §:n 2 momentin mukaan verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuoman taide-, keräily- tai antiikkiesineen 1 momentissa tarkoitettuna ostohintana pidetään 9 luvussa tarkoitettua veron perustetta lisättynä veron osuudella. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 317 artiklan toista kohtaa. Verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamana 79 g §:ssä tarkoitettua taide-esineen yhteisöhankinnan osalta 1 momentissa tarkoitettuna ostohintana pidetään 73 a §:ssä tarkoitettua veron perustetta lisättynä veron osuudella.

Yhteisöhanke osalta arvonlisäverodirektiivissä ei ole nimenomaista säännöstä yhteisöhanke veron perusteen määrittämisestä silloin, kun sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä. Euroopan unionin tuomioistuimen päätöksen (asia C-180/22, Mensing II) mukaan verovelvollisen jälleenmyyjän maksama arvonlisävero yhteisön sisäisestä taideteoksen hankinnasta, jonka myöhempään luovutukseen sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan mukaista marginaalijärjestelmää, on osa kyseisen luovutuksen veron perustetta.

Arvonlisäverolain 115 §:n 2 momentin mukaan verovelvollinen jälleenmyyjä ei saa vähentää itse maahantuomastaan taide-, keräily- tai antiikkiesineestä taikka ostamastaan taide-esineestä suoritettavaa veroa, jos hän soveltaa tavaran myyntiin 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä.

Arvonlisäverolain 140 §:n 3 momentin mukaan, jos verovelvollinen jälleenmyyjä soveltaa lain yleisiä säännöksiä itse maahantuomansa taide-, keräily- tai antiikkiesineen myyntiin taikka sellaisen ostamansa taide-esineen myyntiin, jonka myyntiin tai yhteisöhankeintaan on sovellettu 85 a §:n 1 momentin 9 kohdan mukaisesti alennettua verokantaa, hankintaan sisältyvä vero vähennetään siltä kalenterikuukaudelta, jolle tavaran myynnistä suoritettava vero kohdistetaan.

#### *Alennettujen verokantien soveltaminen taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin*

Arvonlisäverolain 85 a §:n mukaan säännöksessä lueteltujen palvelujen myynnistä sekä tavaroiden myynnistä, yhteisöhankeinnasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 10 prosenttia veron perusteesta. Alennettua verokantaa sovelletaan pykälän 1 momentin 9 kohdassa mainittuun 79 c §:ssä tarkoitettuun taide-esineeseen, muun kuin maahantuonnin osalta kuitenkin vain silloin, kun myyjänä on tekijä tai hänen oikeudenomistajansa taikka satunnaisesti muu elinkeinonharjoittaja kuin 79 a §:n 3 momentissa tarkoitettu verovelvollinen jälleenmyyjä. Säännös vastaa verokantadirektiivillä kumottua arvonlisäverodirektiivin 103 artiklaa.

Edellä mainitun säännöksen perusteella alennettu verokanta soveltuu nykyisin taide-esineen maahantuontiin riippumatta siitä, keneltä taide-esine ostetaan tai kuka on taide-esineen maahantuojana.

Taide-esineiden myyntiin sovelletaan alennettua verokantaa silloin, kun taide-esineen verovelvollisena myyjänä on taide-esineen tekijä tai hänen oikeudenomistajansa taikka satunnaisesti muu elinkeinonharjoittaja kuin verovelvollinen jälleenmyyjä. Yleensä tekijän oikeudenomistajia ovat kuolinpesä tai perilliset. Kun kuolinpesä myy taide-esineen tekijän kuoltua, myyntiin soveltuu alennettu verokanta, jos kuolinpesä harjoittaa myyntitoimintaa liiketoiminnan muodossa. Jos kuitenkin myyjän liikevaihto jää alle arvonlisäverolaissa säädetyn vähäisen liiketoiminnan rajan, myynti on veroton.

Verovelvollisen jälleenmyyjän myymiin taide-esineisiin sovelletaan aina yleistä 24 prosentin verokantaa eikä jälleenmyyjä siten voi itse soveltaa taide-esineen myyntiin alennettua verokantaa. Vastaavasti jos verovelvollinen jälleenmyyjä myy taide-esineen toisesta EU-maasta yhteisömyyntinä Suomeen, yhteisöhankeinnasta suoritettava vero on 24 prosenttia veron perusteesta.

Yleensä yhteisöhankeintaan ja maahantuontiin soveltuva verokanta Suomessa määräytyy vastaavan tuotteen myyntiin täällä soveltuvan verokantaa mukaan. Lähtökohtaisesti yhteisöhankeinnan tai maahantuonnin arvonlisävero lasketaan näin ollen 24 prosentin

verokannalla. Arvonlisäverolaissa tarkoitettuna taide-esineen osalta alennettu 10 prosentin verokanta voi soveltua myös maahantuontiin tai tietyin edellytyksin yhteisöhankintaan.

Taide-esineen yhteisöhankintaan sovelletaan alennettua verokantaa, kun taide-esineen osto tapahtuu toisesta EU-maasta vastaavalla tavalla kuin kotimaisessa tilanteessa suoraan tekijältä tai hänen oikeudenomistajaltaan tai muulta elinkeinonharjoittajalta kuin verovelvolliselta jälleenmyyjältä. Edellytys koskee vain myyjää. Myös verovelvollisen jälleenmyyjän hankintoihin edellytykset täyttävältä myyjältä sovelletaan alennettua verokantaa. Silloin, kun taide-esine ostetaan yhteisöhankintana toisesta EU-maasta verovelvolliselta jälleenmyyjältä, taide-esineen ostoon soveltuu yleinen verokanta.

Verovelvollinen jälleenmyyjä saa soveltaa marginaaliverotusmenettelyä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden myyntiin silloin, kun se tuo Yhteisön ulkopuolelta taide-, keräily- ja antiikkiesineitä.

Kuten edellä on todettu, voittomarginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen on vapaaehtoista. Jos jälleenmyyjä ei halua soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, se voi myydä esineen avoimella verolla ja vähentää normaalisti mahdollisen hankintaan sisältyvän arvonlisäveron. Tällöin esimerkiksi suoraan taiteilijalta ostetun taide-esineen tai itse maahantuodun taide-esineen ostohinta sisältää veroa alennetun verokannan mukaisesti, mutta myynnistä suoritettava vero on 24 prosenttia veron perusteesta.

Arvonlisäverolaissa ei ole antiikki- ja keräilyesineiden alennettua verokantaa koskevaa säännöstä, vaan niiden myyntiin sovelletaan yleistä verokantaa. Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisä- ja valmisteverolainsäädäntöön annettussa laissa (1266/1996), jäljempänä *Ahvenanmaan erillislaki*, on sitä vastoin säännökset koskien muualta Suomesta tai toisista jäsenvaltioista Ahvenanmaan maakuntaan ja Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen maahantuotavien antiikki- ja keräilyesineiden alennettua verokantaa.

*Arvonlisäverolaki ja laki Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön*

Ahvenanmaalla tapahtuviin liiketoimiin ei sovelleta arvonlisäverodirektiiviä. Ahvenanmaan maakunta jää Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen (SopS 103/1994) liitteenä olevan pöytäkirjan n:o 2 mukaan Euroopan yhteisön arvonlisäveroalueen ulkopuolelle, vaikka se kuuluu EU:n tullialueeseen. Ahvenanmaata pidetään arvonlisäverodirektiivin mukaan arvonlisäverotuksessa kolmantena alueena, joka rinnastetaan kolmansiin maihin eli tullialueen ulkopuolisiin maihin. Tavaroiden tuonti Ahvenanmaalta Yhteisön veroalueelle muodostaa arvonlisäverotuksessa maahantuontina verotettavan tapahtuman ja tavaroiden vienti Ahvenanmaalle on vastaavasti vapautettava verosta.

Ahvenanmaalla sovelletaan lähtökohtaisesti normaalia arvonlisäverolain mukaista arvonlisäverojärjestelmää. Arvonlisäverolain 1 a §:n mukaan Suomella tarkoitetaan arvonlisäverolaissa Euroopan yhteisöjen lainsäädännön mukaista Suomen arvonlisäveroaluetta ja Ahvenanmaan maakuntaa. Jäsenvaltiolla ja Yhteisöllä tarkoitetaan Euroopan yhteisöjen lainsäädännön mukaista jäsenvaltion ja yhteisön arvonlisäveroaluetta.

Ahvenanmaan erillislain 1 §:n mukaan Ahvenanmaan maakuntaa koskeviin verotuksen piiriin kuuluviin toimiin sovelletaan arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöä, jollei tässä laissa toisin säädetä.

Ahvenanmaan erillislain 18 §:n 1 momentin mukaan mitä arvonlisäverolain 9 luvussa säädetään tavaran maahantuonnista Yhteisöön, sovelletaan myös: 1) tavaran tuontiin Ahvenanmaan maakuntaan muualta Suomesta, toisesta jäsenvaltiosta tai yhteisön ulkopuolelta; sekä 2) tavaran tuontiin Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen.

Ahvenanmaalla tapahtuviin taide-, keräily- ja antiikkiesineiden myynteihin voidaan tietyin edellytyksin soveltaa arvonlisäverolain 79 a–79 k §:n marginaaliverotusta koskevia säännöksiä. Jälleenmyyjä voi soveltaa marginaaliverojärjestelmää Ahvenanmaan maakunnassa hankkimiensa taide-, keräily- ja antiikkiesineiden edelleenmyyntiin Ahvenanmaan alueella. Jos esine myydään verorajan yli esimerkiksi Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen, on kyse verottomasta vientimyynnistä, eivätkä voittomarginaaliverosäännökset sovellu tähän myyntiin.

Ahvenanmaan erillislain 18 b §:n 1 momentin mukaan arvonlisäverolain 79 d ja 79 e §:ssä tarkoitettujen keräily- ja antiikkiesineiden maahantuonnista suoritettava vero on 10 prosenttia veron perusteesta, kun: 1) tavara tuodaan Ahvenanmaan maakuntaan muualta Suomesta tai toisesta jäsenvaltiosta; tai 2) tavara tuodaan Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen.

Edellä mainitun säännöksen perusteella keräily- ja antiikkiesineiden maahantuontiin Ahvenanmaan maakuntaan Yhteisön ulkopuolelta kolmansista maista sekä niin sanotuilta kolmansilta alueilta ei voida soveltaa alennettua 10 prosentin verokantaa. Näihin tuonteihin sovelletaan näin ollen yleistä 24 prosentin verokantaa.

Ahvenanmaan erillislaki ei sisällä arvonlisäverolaista poikkeavaa erityissäätelyä taide-esineisiin sovellettavasta verokannasta. Arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 9 kohdan säännöstä taide-esineiden alennetusta 10 prosentin verokannasta sovelletaan näin ollen Ahvenanmaan maakuntaan. Tällöin esimerkiksi taide-esineen maahantuontiin Ahvenanmaan maakuntaan muualta Suomesta, toisesta jäsenvaltiosta tai Yhteisön ulkopuolelta sovelletaan alennettua 10 prosentin verokantaa.

Ahvenanmaan erillislain 18 c §:n mukaan mitä 17, 18 a ja 18 b §:ssä säädetään, sovelletaan myös Ahvenanmaalle ja muualle Suomeen tapahtuvaan maahantuontiin alueelta, johon Euroopan yhteisön tulli- ja verolainsäädännössä sovelletaan vastaavia periaatteita kuin Ahvenanmaan maakuntaan.

Ahvenanmaan erillislain 17 §:n 1 momentin mukaan sen estämättä, mitä arvonlisäverolain 79 f §:ssä säädetään, mainitun lain 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä ei sovelleta sellaisten tavaroiden myyntiin, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on:

- 1) ostanut Ahvenanmaan maakunnassa ja maahantuonut muualle Suomeen; tai
- 2) ostanut muualla Suomessa tai toisessa jäsenvaltiossa ja maahantuonut Ahvenanmaan maakuntaan.

Edellä mainittu Ahvenanmaan erillislain 17 §:n 1 momentti koskee sekä taide- että keräily- ja antiikkiesineitä. Erillislain 17 §:n 1 momentin säännöksen perusteella verovelvollinen jälleenmyyjä ei voi nykyisinkään soveltaa muualta Suomesta tai toisista jäsenvaltioista Ahvenanmaan maakuntaan tai Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen maahantuomiensa taide-, keräily- ja antiikkiesineiden myyntiin marginaaliverotusmenettelyä. Jos taide-, keräily- tai antiikkiesine on hankittu ja maahantuotu Yhteisön ulkopuolisista kolmansista maista tai kolmansilta alueilta Ahvenanmaan maakuntaan, voidaan tällaisen esineen edelleen myyntiin Ahvenanmaan maakunnassa soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.



Alennetun verokannan ja marginaaliverotusmenettelyn yhtäaikainen soveltaminen verovelvollisen jälleenmyyjän edelleenmyymiin taide-esineisiin on nykyisin mahdollista vain tilanteissa, joissa taide-esine on maahantuotu alennetulla verokannalla Ahvenanmaan maakuntaan kolmansista maista ja kolmansista alueilta tai jossa taide-esine on ostettu alennetulla verokannalla Ahvenanmaan maakunnan sisällä.

## 2.3 Nykytilan arviointi

### 2.3.1 Arvonlisäverolaki

Verokantadirektiivin johdanto-osan 17 kappaleen mukaan, kun otetaan huomioon talouden digitalisaatio, jäsenvaltioiden olisi voitava säätää samanlainen verokohtelu suoratoistona lähetettävälle toiminnoille, myös tapahtumille, kuin paikan päällä osallistuttaville, joihin voidaan soveltaa alennettuja verokantoja.

Verokantadirektiivin johdanto-osan 18 kappaleen mukaan verotuksen varmistamiseksi kulutusjäsenvaltiossa on välttämätöntä, että kaikki palvelut, jotka voidaan suorittaa asiakkaalle sähköisesti, ovat veronalaisia paikassa, johon asiakas on sijoittautunut tai jossa hänellä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka. Sen vuoksi on tarpeen muuttaa tällaiseen toimintaan liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä.

Arvonlisäverolaissa ei ole nimenomaisia säännöksiä virtuaalitapahtumien verotuspaikasta tai verokannasta. Kuten edellä on kuvattu, paikan päällä fyysisinä tilaisuuksina järjestettäviä tapahtumia sekä virtuaalisesti järjestettäviä tai suoratoistona esitettäviä tapahtumia käsitellään Suomen verotuskäytännössä lähtökohtaisesti keskenään samalla tavoin. Arvonlisäverolakiin sisällytettäisiin direktiivin pakottavan sääntelyn edellyttämät, jäsenvaltioiden verotus- ja tulkintakäytäntöä yhtenäistävät säännökset virtuaalitapahtumien verotuspaikasta. Jotta voidaan varmistaa neutraali verokohtelu paikan päällä järjestettävien ja suoratoistona lähetettävien tapahtumien välillä, sisällytettäisiin arvonlisäverolakiin lisäksi selkiyttävä säännös tällaisten tapahtumien ja palvelujen alennetusta verokannasta.

Taide-esineiden luovutuksiin voidaan tietyin edellytyksin soveltaa alennettua verokantaa. Verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa voittomarginaaliverojärjestelmää nykyisin myös sellaisiin taide-esineiden edelleenmyynteihin, joista on kannettu aiemmassa vaihdannan vaiheessa arvonlisävero alennetulla verokannalla. Koska voittomarginaalijärjestelmässä verotus tapahtuu verovelvollisen jälleenmyyjän sijoittautumisjäsenvaltiossa, verovelvolliset jälleenmyyjät ovat sijoittautumisjäsenvaltion valinnalla voineet saada kilpailuetua, joka ei ole yhteisön sisämarkkinoiden kilpailuneutraalisuustavoitteen mukaista. Arvonlisäverodirektiiviä on verokantadirektiivillä muutettu tämän tavoitteen saavuttamiseksi siten, että yhtäaikainen alennettujen verokantojen ja marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen ei enää olisi mahdollista. Arvonlisäverolakiin tehtäisiin direktiivin pakottavasta sääntelystä aiheutuvat muutokset.

### 2.3.2 Ahvenanmaan maakunta

Arvonlisäverolakia koskevan lakiehdotuksen mukaan taide-esineisiin ei jatkossa voitaisi soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, mikäli kyseinen esine on hankittu tai maahantuotu alennetulla verokannalla. Arvonlisäverolaissa ei ole säännöksiä alennetun verokannan soveltamisesta keräily- ja antiikkiesineiden yhteisöhankintaan, maahantuontiin kolmansista maista tai kyseisten esineiden myyntiin Suomessa.

Ahvenanmaan erillislaki sitä vastoin sisältää edellä jaksossa 2.2 mainitut 18 b §:n säännökset alennetun verokannan soveltamisesta keräily- ja antiikkiesineisiin tilanteissa, joissa tavara tuodaan Ahvenanmaan maakuntaan muualta Suomesta tai toisesta jäsenvaltiosta tai tilanteissa, jossa tavara tuodaan Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen. Erillislain 17 §:n 1 momentissa on lisäksi säännös, jonka mukaan marginaaliverotusmenettelyä ei sovelleta sellaisten tavaroiden myyntiin, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut Ahvenanmaan maakunnassa ja maahantuonut muualle Suomeen taikka ostanut muualla Suomessa tai toisessa jäsenvaltiossa ja maahantuonut Ahvenanmaan maakuntaan.

Koska Ahvenanmaan maakunta kuuluu arvonlisäverolain mukaan Suomen alueeseen, arvonlisäverolakia koskevan lakiehdotuksen mukainen rajoitus yhtäaikaisen marginaaliveromenettelyn ja alennetun verokannan soveltamisesta koskisi myös tilanteita, joissa keräily- ja antiikkiesineitä on tuotu alennetulla verokannalla Ahvenanmaan maakuntaan muualta Suomesta tai toisesta jäsenvaltiosta sekä Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen. Arvonlisäverodirektiivin on katsottava edellyttävän, että kyseinen rajoitus koskisi myös Ahvenanmaan maakunnassa myytäviä, marginaaliveromenettelyn alaisia keräily- ja antiikkiesineitä, jotka on maahantuotu alennetulla verokannalla. Johdonmukaisuuden vuoksi rajoitus koskisi myös tilanteita, joissa kyseiset esineet on tuotu alennetulla verokannalla Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen jälleenmyytäväksi marginaaliverotusmenettelyssä Suomen sisällä.

Arvonlisäverolakia koskevassa lakiehdotuksessa esitetään arvonlisäverolain 79 g §:n muuttamista siten, että yhtäaikainen alennettujen verokantojen ja marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin ei enää olisi mahdollista. Taide-esineiden osalta kyseinen rajoitus tulisi Ahvenanmaan maakunnassa sovellettavaksi lakiehdotuksen 79 g §:n kautta, jolloin taide-esineitä ei jatkossa olisi mahdollista myydä marginaaliverotusmenettelyä soveltaen myöskään Ahvenanmaan maakunnassa, mikäli taide-esineen hankintaan tai tuontiin olisi sovellettu alennettua verokantaa. Keräily- ja antiikkiesineiden osalta Ahvenanmaan erillislain 17 §:n 1 momentissa on jo tätä vastaava säännös, johon ei esityksellä ehdoteta muutoksia.

Arvonlisäverolakia koskevassa lakiehdotuksessa esitetään lisäksi muutettavaksi lain 79 j ja 115 §:n voittomarginaaliverotusta koskevia säännöksiä, jotka koskevat myös taide-, keräily- ja antiikkiesineitä, ja jotka niin ikään olisivat suoraan sovellettavissa myös Ahvenanmaalla.

Arvonlisäverolakia koskevassa lakiehdotuksessa esitetään myös arvonlisäverolain 85 a §:n muuttamista siten, että alennettua verokantaa ei sovellettaisi sellaiseen taide-esineeseen, johon sovelletaan lain 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä. Säännös soveltuisi myös Ahvenanmaan maakuntaan. Keräily- ja antiikkiesineiden osalta vastaava alennetun verokannan ja marginaaliverotusmenettelyn yhtäaikaisen soveltamisen kielto perustuisi Ahvenanmaan erillislain 17 §:n 1 momentin ja 18 b §:n sääntelyyn.

Edellä todettuun nähden Ahvenanmaan erillislakiin ei olisi tarpeen lisätä edellä mainittuja tilanteita koskevia erityisiä säännöksiä.

### **3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset**

#### **3.1 Tavoitteet**

Virtuaalitapahtumien verotuspaikkaa koskevien säännösten tavoitteena on varmistaa, että kyseiset tapahtumat tulevat verotetuiksi kulutusjäsenvaltiossa.

Taide-, keräily ja antiikkiesineiden voittomarginaaliverotusta koskevan sääntelyn tavoitteena on parantaa kilpailuneutraalisuutta, säilyttää sisämarkkinoiden toimivuus ja välttää kilpailun vääristyminen.

## 3.2 Keskeiset ehdotukset

### 3.2.1 Yleistä

Arvonlisäverodirektiivi ei verokantadirektiivillä tehtyjen muutosten jälkeenkään sisällä virtuaalitapahtuman tai suoratoiston määritelmää eikä tällaisia määritelmiä lisätty myöskään direktiivin verotuspaikkaa tai verokantoja koskeviin säännöksiin. Sen varmistamiseksi, että arvonlisäverolaki on yhdenmukainen direktiivin sääntelyn kanssa, arvonlisäverolakiin ei myöskään ehdoteta sisällytettäväksi tällaisia määritelmiä.

### 3.2.2 Virtuaalitapahtumien verotuspaikka

Arvonlisäverolakiin tehtäisiin verokantadirektiivin pakollisen sääntelyn edellyttämät muutokset virtuaalitapahtumien verotuspaikasta.

Palvelukaupan myyntimaan yleissäännöstä sovellettaisiin verovelvollisen virtuaalitapahtumiin pääsyyn, jolloin palvelut verotettaisiin ostajan sijoittautumispaikassa. Muulle kuin verovelvolliselle suoritettujen virtuaalitapahtumiin pääsy ja pääsyyn liittyvät liitännäispalvelut verotettaisiin niin ikään siinä paikassa, johon muu kuin verovelvollinen henkilö on sijoittautunut tai jossa hänellä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka.

### 3.2.3 Virtuaalitapahtumien alennettu verokanta

Arvonlisäverolain kulttuuri-, viihde-, urheilu- ja vastaavien tapahtumien ja palvelujen alennettua verokantaa koskevaan säännökseen tehtäisiin sanonnallinen selkiytys, jolla säännöksen sanamuoto yhdenmukaistettaisiin direktiivin säännösten sanamuodon kanssa. Säännökseen tehtäisiin lisäksi selkiytys, jonka mukaan alennettua verokantaa sovellettaisiin suoratoistona lähetettäviin kulttuuri-, viihde-, urheilu- ja vastaaviin tapahtumiin vastaavasti kuin sitä sovelletaan osallistuttaessa kyseisiin tapahtumiin fyysisesti paikan päällä.

Kuten edellä on todettu, suoratoiston käsitettä ei määritellä arvonlisäverodirektiivissä tai arvonlisäverolaissa. Suoratoiston (myös striimaus, engl. streaming) yleisen määritelmän mukaan kyseessä on internetin verkkosisällön sisältöpalveluiden tiedonsiirtotapa. Suoratoistossa tietosisältöä lähetetään samanaikaisesti kohteena olevan tapahtuman tai ilmiön kanssa. Esimerkiksi tapahtuman järjestäjä voi lähettää suoraa verkkolähetystä tapahtumastaan, kuten verkkoseminaarista, urheiluottelusta tai konsertista. Suoran verkkolähetyksen aineistoa saatetaan myös kommentoida reaaliaikaisesti. Suora verkkolähetyksen on mahdollista esimerkiksi mobiililaitteilla, jolloin voidaan puhua mobiilisuoratoistosta.<sup>2</sup>

### 3.2.4 Taide-, keräily- ja antiikkiesineiden voittomarginaaliverotus ja alennettu verokanta

Arvonlisäverolakiin tehtäisiin verokantadirektiivin pakollisen sääntelyn edellyttämät muutokset, jotka koskevat taide-, keräily- ja antiikkiesineiden

---

<sup>2</sup> Ks. mm. <https://termipankki.fi/tepa/fi/haku/live-streaming>

voittomarginaaliverotusjärjestelmän ja alennetun verokannan soveltamista. Tällä esityksellä ei ehdoteta muutoksia verokantojen tasoihin.

Arvonlisäverolakia muutettaisiin siten, että voittomarginaaliverotusmenettelyä ei saisi soveltaa silloin, kun taide-esineiden, keräily- ja antiikkiesineiden erityisjärjestelmään kuuluvien taideteosten luovutuksesta tai tuonnista on kannettu arvonlisävero alennetun verokannan perusteella.

Arvonlisäverolakia muutettaisiin lisäksi siten, että alennettua verokantaa ei saisi soveltaa sellaisten taide-esineiden myynteihin, joihin sovelletaan voittomarginaaliverotusmenettelyä. Näin ollen tilanteessa, jossa vero laskettaisiin voittomarginaalista, veron laskemiseen ei voitaisi soveltaa alennettua verokantaa.

## **4 Pääasialliset vaikutukset**

### **4.1 Virtuaalitapahtumien verotuspaikka ja verokanta**

#### 4.1.1 Taloudelliset vaikutukset

Virtuaalisesti toteutettavia viihde-, kulttuuri-, urheilu- ja vastaavia tapahtumia koskevan verotuspaikkasäännöksen mukaan vero tulisi maksettavaksi kulutusjäsenvaltiossa eli siinä jäsenvaltiossa, johon ostaja on sijoittautunut.

Opetus- ja kulttuuriministeriön selvityksen mukaan vuonna 2022 tilausvideopalvelujen yhteenlaskettu tuotto Suomessa on noin 280 miljoonaa euroa. Arviota tukee Tilastokeskuksen julkaisema arvio, jonka mukaan tilausvideopalvelujen (SVOD) markkina Suomessa vuonna 2020 oli arviolta 264 miljoonaa euroa.

Gloobaalilla tasolla on arvioitu tilausvideopalvelujen kokonaisliikevaihtoa sekä yksittäisten pay-per-view live-lähetysten kokonaisliikevaihtoa, joiden perusteella näiden reaaliaikaisten suoratoistolähetysten osuus koko tilausvideopalvelujen liikevaihdosta olisi noin 1 prosenttia. Tällöin Suomessa reaaliaikaisia suoratoistolähetysiä kulutettaisiin noin 3,5 miljoonan euron edestä vuosittain, johon sisältyvä arvonlisävero olisi noin 300 000 euroa.

Esityksessä verotuottovaikutukset muodostuvat menetyksistä niiltä osin kuin ulkomaille sijoittautunut ostaja osallistuu Suomessa järjestettävään virtuaaliseen tapahtumaan, ja lisäyksistä niiltä osin kuin Suomeen sijoittautunut ostaja osallistuu ulkomailta järjestettävään virtuaaliseen tapahtumaan. Saatavilla ei ole tietoa siitä, kuinka paljon Suomesta osallistutaan ulkomailta järjestettäviin reaaliaikaisiin suoratoistolähetysiin ja toisaalta ulkomailta Suomessa järjestettäviin suoratoistolähetysiin. Tarkemman tiedon puuttuessa näitä arvioidaan kulutettavan suurin piirtein yhtä paljon, jolloin vaikutukset verotuottoihin arvioidaan vähäisiksi.

Kuluttajille myytävien palvelujen osalta myyjän tulisi rekisteröityä kuluttajan sijoittautumisjäsenvaltioon verovelvolliseksi. Vaihtoehtoisesti se voisi rekisteröityä arvonlisäveron erityisjärjestelmään ja ilmoittaa muissa jäsenvaltioissa myydyt palvelut oman sijoittautumisjäsenvaltionsa verohallinnon kautta. Lisäksi myyjän tulisi selvittää, mihin jäsenvaltioon sen asiakkaat ovat sijoittautuneet ja tehdä mahdollisesti muutoksia tietojärjestelmiin. Näistä muutoksista arvioidaan koituvan tällaisia palveluja myyville yrityksille jonkin verran hallinnollisia kuluja.

Niiltä osin kuin ostajan sijoittautumisjäsenvaltion viihde-, kulttuuri-, urheilu- tai vastaavan tapahtuman verokanta eroaa järjestämisjäsenvaltion vastaavasta verokannasta, esityksellä voi

olla vaikutuksia suoratoistotapahtumien pääsymaksujen hinnoitteluun. Mahdollisten verokantamuutosten välittyminen hintoihin riippuu kuitenkin muun muassa kyseessä olevan toimialan kysynnästä ja kilpailutilanteesta. Kuluttajan näkökulmasta hinnoittelun voidaan olettaa tasoittuvan arvonlisäveron osuuden osalta, kun järjestäjäjäsenvaltion sijasta verotus määräytyy ostajan sijoittautumisjäsenvaltion perusteella.

Esityksellä ei arvioida olevan merkittäviä vaikutuksia tulonjakoon tai työllisyyteen.

#### 4.1.2 Vaikutukset viranomaisiin

Esityksellä arvioidaan olevan vaikutuksia Verohallinnon ohjeisiin ja asiakasviestintään. Esitetyistä muutoksista ei aiheudu Verohallinnolle järjestelmäkustannuksia.

#### 4.1.3 Vaikutukset sukupuolten tasa-arvoon

Tarkemman tiedon puuttuessa eri sukupuolten välillä ei arvioida olevan keskimäärin eroa siinä, miten paljon ne osallistuvat toisaalta Suomesta ulkomailta järjestettäviin reaaliaikaisiin suoratoistolähetysiin, ja toisaalta ulkomailta Suomessa järjestettäviin suoratoistolähetysiin.

#### 4.1.4 Vaikutukset ympäristöön

Esityksellä ei arvioida olevan merkittäviä vaikutuksia ympäristöön.

### 4.2 Taide-esineiden voittomarginaaliverotus

#### 4.2.1 Taloudelliset vaikutukset

Suomen taiteilijaseuran selvityksen (2009) tietoihin perustuen tekijän myyntien arvoksi kotitalouksille vuonna 2025 arvioidaan noin 300 000 euroa. Saman selvityksen pohjalta taidegallerioiden kautta myytyjen taideteosten välityspalkkioiden arvoksi vuonna 2025 noin 100 000 euroa.

Tilastokeskuksen arvion mukaan jälleenmyyntimarkkinoilla taidetta myytäisiin noin 380 miljoonaa euron arvosta, mutta luku sisältää myös huutokauppojen huonekalut ja kalusteet.

1) Ensimmäistä kertaa markkinoille tuleva taide	0,4 milj. euroa
a) Tekijän suoramyyntit kotitalouksille, alv 10 %	0,3 milj. euroa
b) Taidegallerioiden yms. kautta myytyjen välityspalkkiot, alv 24 %	0,1 milj. euroa
2) Muut ostot eli jälkimarkkinamyynnit gallerioissa ja huutokaupoissa sekä taidekoriste-esineet (alv 24 %) sekä muut huonekalut ja kalusteet (alv 24 %)	379,7 milj. euroa
<b>Yhteensä</b>	<b>380,1 milj. euroa</b>

Tullin arvion mukaan arvonlisäverolain 79 c §:ssä mainittujen tullitariffien mukaisten maahantuontien arvo on vuonna 2022 ollut karkeasti arvioiden noin viisi miljoonaa euroa. Näihin maahantuonteihin sisältyy kuitenkin myös muita kuin yksinomaan arvonlisäverolain 79

c §:ssä tarkoitettuja taide-esineitä, eikä täsmällinen arvonlisäverolain määritelmän mukaisten taide-esineiden erittely ole mahdollista.

Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen välisessä kaupassa tullimenettelyt ovat yksinkertaistettuja ja tullinimikettä ei vaadita, joten esimerkiksi tavaran nimikkeeseen perustuvaa tilastotietoa ei Tullin mukaan kerätä. Ahvenanmaan verorajan yli tapahtuvasta taide-, keräily- ja antiikkiesineiden kaupan tai kyseisten esineiden tuontien määrästä ei näin ollen ole saatavilla tarkempia tietoja, mutta sen arvioidaan olevan vähäistä.

Verohallinnon tietojen mukaan 225 yritystä on ilmoittanut toimialakseen taideliike vuonna 2022. Näistä toimijoista arviolta alle kymmenellä oli alennetun 10 prosentin arvonlisäverokannan mukaisia tavaraostoja muista EU-jäsenvaltioista tai tavaran maahantuontejä EU:n ulkopuolelta. Mahdollista alennetun 10 prosentin arvonlisäverokannan mukaista kotimaan ostojen tasoa ei arvonlisäveroilmoitustietojen pohjalta voida arvioida. Näillä alennetun kannan yhteisöhankintoja tai maahantuontejä tehneillä toimijoilla oli ilmoitettu myyntejä 24 prosentin verokannalla neljä miljoonaa euroa ja 10 prosentin verokannalla alle 100 000 euroa. Näistä toimijoista kaikki eivät kuitenkaan todennäköisesti sovelta marginaaliverotusmenettelyä. Verohallinnon arvion mukaan niistä noin kahdestasadasta verovelvollisesta yrityksestä, jotka ovat ilmoittaneet toimialakseen taideliike, noin 20 prosenttia soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.

Marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalan rajaaminen vaikuttaisi verovelvollisiin jälleenmyyjiin. Jälleenmyyjät, jotka eivät esityksessä tarkoitetuissa tilanteissa voi enää soveltaa marginaaliverotusmenettelyä myymäänsä taide-esineeseen, joutuvat todennäköisesti tekemään muutoksia esimerkiksi kirjanpitojärjestelmiin. Ehdotetut muutokset voivat siten kertaluonteisesti lisätä tällaisten toimijoiden hallinnollisia kustannuksia.

Voittomarginaaliverotussäännösten muutosten arvioidaan lähtökohtaisesti lisäävän verotuloja, koska voittomarginaaliverotusta ei jatkossa voitaisi soveltaa alennetulla verokannalla ostettujen tai maahantuotujen taide-esineiden jälleenmyyntiin vaan myynnin arvonlisävero laskettaisiin katteen sijaan myyntihinnasta. Marginaaliverotusjärjestelmää koskevien muutosten verotuottovaikutusten arvioidaan kokonaisuudessaan jäävän vähäiseksi ottaen huomioon marginaaliverotusmenettelyn käytön nykyinen laajuus. Muutoksen ei arvioida vaikuttavan suoraan taiteen jälleenmyyntimarkkinoihin, mutta marginaaliverotuksen soveltamisalan kaventumisen voidaan olettaa vaikuttavan taide-esineiden hinnoitteluun ja jossain määrin siirtyvän kuluttajahintoihin. Muutoksilla ei arvioida olevan merkittäviä valtiontaloudellisia vaikutuksia.

Voittomarginaalijärjestelmää käyttävillä verovelvollisilla jälleenmyyjillä on ollut mahdollisuus sijoittautua sellaisiin jäsenvaltioihin, joissa marginaaliverotettavien taide-esineiden maahantuontiin ja myyntiin sovelletaan alennettuja arvonlisäkantoja. Esityksen myötä kyseinen kannustin sijoittautumiseen poistuu, minkä odotetaan poistavan mahdollista kilpailun vääristymää jäsenvaltioiden välillä.

Esityksellä ei arvioida olevan merkittäviä vaikutuksia työllisyyteen.

#### 4.2.2 Vaikutukset viranomaisiin

Esityksellä arvioidaan olevan vaikutuksia Verohallinnon ohjeisiin ja asiakasviestintään. Esitetyistä muutoksista ei aiheudu Verohallinnolle järjestelmäkustannuksia.

#### 4.2.3 Vaikutukset sukupuolten tasa-arvoon

Tarkemman tiedon puuttuessa eri sukupuolten välillä ei arvioida olevan keskimäärin eroa siinä, miten paljon ne kuluttavat tuloihin suhteutettuna marginaaliverotusta soveltavien jälleenmyyjien myymiin taide-esineisiin.

Verovelvollisten jälleenmyyjien osalta ei ole mahdollista tarkastella yhtiömuotoisten jälleenmyyjien taustalla olevien henkilöiden sukupuolijakaumaa. Arvonlisäverovelvollisista elinkeinonharjoittajista, jotka ovat ilmoittaneet päätoimialakseen taideliikkeet, naisia on vuonna 2022 ollut noin 60 prosenttia ja miehiä 40 prosenttia. Koska marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen ei kuitenkaan ole laajaa, ei muutoksella arvioida olevan merkittäviä vaikutuksia sukupuolten tasa-arvoon.

#### 4.2.4 Vaikutukset ympäristöön

Esityksellä ei arvioida olevan vaikutuksia ympäristöön.

### 5 Lausuntopalaute

Esitysluonnoksesta antoi lausunnon kahdeksan tahoa. Lausunnon antoivat Ahvenanmaan maakunnan hallitus, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry (EK), Keskuskauppakamari, Suomen Ohjelmatoimistot ja Agentit ry, Suomen Tilintarkastajat ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Säveltäjien Tekijänoikeustoimisto Teosto ry ja Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Lausunnoissa suhtauduttiin esitykseen myönteisesti. Suomen ohjelmatoimistot ja agentit ry:n mukaan esitys selventää nykyistä tilannetta. Säveltäjien Tekijänoikeustoimisto Teosto ry piti hyvänä sitä, että arvonlisäverotus on yhdenvertaista tapahtuman toteutustavasta riippumatta. Säveltäjien Tekijänoikeustoimisto Teosto ry:n mukaan alennetun verokannan soveltamisella voidaan edistää markkinakysyntää virtuaalisina toteutetuille tapahtumille.

Useat lausunnonantajat kiinnittivät huomiota siihen, että esityksessä ehdotetaan alennettuja verokantoja koskevien arvonlisäverolain sanamuotojen yhtenäistämistä vastaamaan verokantadirektiivillä muutetun arvonlisäverodirektiivin sanamuotoja. Suomen Veroasiantuntijat ry piti hyvänä esityksessä valittua lähtökohtaa, jonka mukaan direktiivin implementoinnissa pitäydytään uusien sääntöjen määrittelyssä direktiivin mukaisessa terminologiassa.

EK ja Suomen Veroasiantuntijat ry toivoivat, että esityksestä kävisi selkeästi ilmi, ehdotetaanko lakiesityksen 85 a §:n 1 momentin 3 ja 4 kohtaa koskevan alennetun verokannan soveltamisalaan muutoksia joltain osin. Lausuntojen johdosta säännöskohtaisia perusteluja on täydennetty sen selkiyttämiseksi, että alennetun verokannan soveltamisalaa ei esityksellä ole tarkoitus kaventaa.

EK ja Veronmaksajain keskusliitto ry huomauttivat, että lakiesityksen 85 a §:ssä ehdotettu sanamuoto ”pääsy urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin; urheilutilojen käyttö ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoaminen myös suoratoistona”, voi olla omiaan aiheuttamaan hämmennystä sen suhteen, kuuluvatko myös muutoin kuin suoratoistona toteutettavat palvelut soveltamisalaan. Väärinymmärrysten välttämiseksi EK ja Veronmaksajain keskusliitto ry ehdottivat, että säännöksen sanamuotoa voitaisiin selkiyttää lisäämällä pilkku sanan ”myös” eteen. Säännöstä on lausuntojen johdosta tältä osin tarkistettu ja säännöskohtaisia perusteluja selvennetty.

Keskuskauppakamari kiinnitti huomiota lakiesityksen 69 d §:n 2 ja 4 momentissa käytettyjen termien eroavuuksiin. Kyseisissä momenteissa on johdonmukaisuuden vuoksi käytetty direktiivin muotoiluja eikä säännöstekstiin näin ollen ole lausunnon johdosta tehty muutoksia. Keskuskauppakamarin huomion johdosta esityksen perusteluihin on kuitenkin lisätty, että säännöksen eri momenteissa tarkoitetaan samanlaista virtuaalisesti toteutettavaa tai suoratoistona lähetettävää tapahtumaa, vaikka käytetty muotoilu arvonlisäverodirektiivin sanamuodosta johtuen onkin kyseisissä lainkohdissa keskenään erilainen.

Lausunnoissa esitettiin myös eräitä teknisluontoisia tarkistuksia, jotka on pääosin huomioitu esityksessä.

## **6 Säännöskohtaiset perustelut**

**69 d §.** Pykälässä säädetään kulttuuri-, viihde- ja muiden vastaavien palveluiden verotuspaikasta. Pykälän 1 momentti koskee elinkeinonharjoittajalle luovutettavia palveluja ja 2 momentti muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutettavia palveluja.

Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti, jolloin nykyinen 2 momentti siirtyisi 3 momentiksi.

Uuden 2 momentin mukaan 1 momentin säännöstä siitä, että viihdetapahtuman verotuspaikan määrittää tapahtuman tosiasiallinen järjestämispaikka, ei sovellettaisi tapahtumiin, joihin pääsy ja osallistuminen on virtuaalista. Tällaisiin elinkeinonharjoittajalle luovutettaviin palveluihin sovellettaisiin arvonlisäverolain 65 §:ssä säädettyä palveluiden myynnin yleissäännöstä. Palvelu olisi näin ollen katsottava suoritetuksi Suomessa, jos se luovutettaisiin ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos tällaista palvelua ei luovutettaisi kiinteään toimipaikkaan, se olisi myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä. Sääntely vastaisi verokantadirektiivillä arvonlisäverodirektiiviin lisättyä 53 artiklan toista kohtaa.

Pykälään lisättäisiin uusi 4 momentti.

Uuden 4 momentin mukaan nykyistä 3 momentin säännöstä siitä, että viihdetapahtuman verotuspaikan määrittäisi myös muulle kuin elinkeinonharjoittajalle tapahtuvan myynnin osalta tapahtuman tosiasiallinen järjestämispaikka, ei sovellettaisi silloin, kun kyse on suoratoistona lähetettävästä tai muutoin virtuaalisesti saataville asetettuun toimintaan liittyvästä palvelusta. Tällaiset muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutettavat palvelut katsottaisiin suoritetuiksi Suomessa, jos ostaja on sijoittautunut tänne tai ostajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on täällä. Sääntely vastaisi verokantadirektiivillä muutetun arvonlisäverodirektiivin 54 artiklan kolmatta kohtaa.

Suoratoistolla ja virtuaalisesti saataville asettamisella tarkoitettaisiin uusia 2 ja 4 momentteja sovellettaessa tapahtumien tietosisällön lähettämistä samanaikaisesti kohteena olevan tapahtuman tai ilmiön kanssa. Direktiivin sanamuodosta johtuen 2 ja 4 momentissa käytetyt muotoilut eroavat toisistaan, mutta suoratoistolla ja virtuaalisesti saataville asettamisella tarkoitettaisiin samaa asiaa. Säännöksen 2 ja 4 momenttia sovellettaisiin tilanteessa, jossa olisi kyse osallistumisesta virtuaalitapahtumaan reaaliaikaisesti tai siten, että esitys tarjottaisiin yleisölle suoratoistona niin sanottuna live-striimauksena.

**79 g §.** Pykälässä säädetään tilanteista, joissa verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin voittomarginaaliverotusta.



Pykälän sanamuotoa tarkistettaisiin vastaamaan arvonlisäverodirektiivin 316 artiklaa. Voittomarginaaliverotusta ei voitaisi soveltaa silloin, kun aiempaan ostoon tai maahantuontiin on sovellettu alennettua verokantaa. Verovelvollinen jälleenmyyjä ei saisi soveltaa lain 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä itse maahantuomiinsa taide-esineisiin taikka sellaisiin ostamiinsa taide-esineisiin, joiden myyntiin tai yhteisöhankintaan on sovellettu arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 9 kohdan mukaisesti alennettua verokantaa. Sitä vastoin verovelvollinen jälleenmyyjä saisi soveltaa 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä itse kolmansista maista maahantuomiinsa keräily- ja antiikkiesineisiin, koska näihin tuonteihin sovelletaan yleistä verokantaa. Sääntely perustuisi verokantadirektiivillä muutetun arvonlisäverodirektiivin 98 a artiklaan ja 316 artiklaan.

**79 j §.** Pykälässä säädetään voittomarginaalin laskemisesta.

Pykälän 2 momenttia muutettaisiin siten, että siitä poistettaisiin tarpeettomina säännökset, jotka liittyvät voittomarginaalin laskentaan silloin, kun aiempaan hankintaan tai maahantuontiin on sovellettu alennettua verokantaa. Koska voittomarginaaliverotusta ei jatkossa voitaisi näissä tilanteissa soveltaa, arvonlisäverolaissa ei tarvittaisi säännöksiä näihin tilanteisiin liittyvästä veron perusteen laskemisesta ei tarvittaisi.

**85 a §.** Pykälässä säädetään sellaisten palvelujen myynnistä, joihin sovelletaan alennettua 10 prosentin verokantaa.

Pykälän 1 momentin 3 kohdassa säädetään palvelusta, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Pykälän 1 momentin 3 kohdan sanamuotoa tarkistettaisiin vastaamaan verokantadirektiivillä muutetun arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohdan 13 muotoilua. Kohdassa lueteltaisiin erilaiset urheilutapahtumiin, urheilulaitosten käyttöoikeuteen ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoamiseen liittyvät palvelut. Säännökseen tehtäisiin lisäksi direktiivin edellyttämä tarkennus siitä, että alennettua verokantaa sovellettaisiin sekä fyysisiin tapahtumiin paikan päällä että suoratoistona lähetettäviin urheilu- ja liikuntatapahtumiin ja -palveluihin.

Pykälän 1 momentin 4 kohdassa säädetään teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksuista. Pykälän 1 momentin 4 kohdan sanamuotoa tarkistettaisiin vastaamaan verokantadirektiivillä muutetun arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohdan 7 muotoilua. Kohdassa lueteltaisiin pääsy näytöksiin, teattereihin, sirkuksiin, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuvateattereihin, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuuritapahtumiin ja -tiloihin. Säännökseen tehtäisiin lisäksi direktiiviin perustuva tarkennus siitä, että alennettua verokantaa sovellettaisiin sekä fyysisiin tapahtumiin paikan päällä tai suoratoistona lähetettäviin kulttuuri- ja viihdetapahtumiin.

Pykälän 1 momentin 3 ja 4 kohtaa koskevien muutosten tarkoituksena olisi selkiyttää nykyistä oikeustilaa ja yhdenmukaistaa direktiivin ja arvonlisäverolain säännöksiä. Sääntely perustuisi verokantadirektiivillä muutetun arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1, 2 ja 3 kohtiin. Sääntely myös vastaisi verokantadirektiivin liitteessä III mainittua 7 kohtaa ja urheilutapahtumien sekä urheilu- ja liikuntapalvelujen osalta 13 kohtaa. Tarkoituksena ei ole kaventaa kyseisiin tapahtumiin ja palveluihin sovellettavan alennetun verokannan soveltamisalaa. Näin ollen esimerkiksi erilaisiin viihdetapahtumiin sekä musiikki- ja tanssiesityksiin voitaisiin jatkossakin soveltaa alennettua verokantaa, vaikka niitä ei direktiivin muotoilusta johtuen erikseen nimenomaisesti mainita pykälän 1 momentin 3 kohdassa.

Suoratoistolla tarkoitettaisiin tapahtumien tietosisällön lähettämistä samanaikaisesti kohteena olevan tapahtuman tai ilmiön kanssa. Jotta palvelu voitaisiin katsoa suoratoistona lähetettäväksi tapahtumaksi, tulisi kyse olla tapahtuman tai esityksen tarjoamisesta yleisölle suoratoistona niin sanottuna live-striimauksena.

Pykälään lisättäisiin uusi 4 momentti, jolla alennetun verokannan soveltaminen kiellettäisiin sellaisten taide-esineiden myynneissä, joihin sovelletaan lain 79 a §:ssä tarkoitettua marginaaliverotusmenettelyä. Sääntely perustuisi verokantadirektiivillä arvonlisäverodirektiiviin lisättyyn 98 a artiklan pakottavaan säännökseen.

**115 §.** Pykälässä säädetään vähennysoikeuden rajoituksista marginaaliveromenettelyssä.

Pykälän 2 momentissa säädetään, ettei verovelvollinen jälleenmyyjä saa vähentää itse maahantuomastaan taide-, keräily- tai antiikkiesineestä taikka ostamastaan taide-esineestä suoritettavaa veroa, jos hän soveltaa tavarán myyntiin 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä.

Pykälän 2 momentista poistettaisiin tarpeettomina vähennysoikeuden rajoittamista koskevat säännökset tilanteessa, joka liittyy verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuomaan taide-esineeseen taikka tekijältä, tämän oikeudenomistajilta tai muulta elinkeinonharjoittajalta kuin verovelvolliselta jälleenmyyjältä ostettuun taide-esineeseen, johon on sovellettu alennettua verokantaa. Koska voittomarginaaliverotusta ei jatkossa voitaisi näissä tilanteissa soveltaa vaan verovelvollinen jälleenmyyjä soveltaisi myynteihinsä normaalia arvonlisäverotusmenettelyä, ei pykälään olisi myöskään tarpeen sisällyttää säännöksiä vähennysoikeuden rajoittamisesta.

Koska keräily- ja antiikkiesineiden maahantuonteihin Yhteisön ulkopuolelta sovellettaisiin myös jatkossa yleistä verokantaa, tulisi laissa säilyttää näiden osalta kiello vähentää maahantuonnin arvonlisävero silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Pykälän 2 momenttia tarkistettaisiin tältä osin.

## **7 Voimaantulo**

Ehdotetaan, että laki tulee voimaan 1.1.2025. Arvonlisäverolain muuttamisesta annettavan lain verotuspaikkaa koskevia säännöksiä sovellettaisiin silloin, kun palvelu on suoritettu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Marginaaliverotusta koskevia säännöksiä sovellettaisiin niihin taide-esineisiin, jotka on toimitettu tai luovutettu tullivalvonnasta verovelvolliselle jälleenmyyjälle lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

### *Ponsi*

Koska verokantadirektiivissä on säännöksiä, jotka ehdotetaan pantavaksi täytäntöön lailla, annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

## Laki

### arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 79 g §, 79 j §:n 2 momentti, 85 a §:n 1 momentin 3 ja 4 kohta ja 115 §:n 2 momentti,  
sellaisina kuin ne ovat, 79 g § laissa 1202/2011, 79 j §:n 2 momentti ja 115 §:n 2 momentti laissa 1071/2002 ja 85 a §:n 1 momentin 3 ja 4 kohta laissa 345/2019, sekä  
lisätään 69 d §:ään, sellaisena kuin se on laissa 886/2009, uusi 2 ja 4 momentti, jolloin nykyinen 2 momentti siirtyy 3 momentiksi ja 85 a §:ään, sellaisena kuin se on laissa 345/2019 ja 623/2021, uusi 4 momentti seuraavasti:

#### 69 d §

Edellä 1 momentissa säädettyä ei sovelleta mainitussa momentissa tarkoitettuihin elinkeinonharjoittajalle luovutettaviin palveluihin, jos osallistuminen tilaisuuteen on virtuaalista.

Jos 3 momentissa tarkoitettut palvelut ja liitännäispalvelut liittyvät toimintaan, joka lähetetään suoratoistona tai asetetaan muutoin virtuaalisesti saataville, ne on myyty Suomessa, jos ostaja on sijoittautunut tänne tai ostajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on täällä.

#### 79 g §

Jollei asianomaisiin verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovutettuihin tai tämän maahantuomiin taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin ole sovellettu alennettua verokantaa, verovelvollisella jälleenmyyjällä on oikeus valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen seuraavien liiketoimien osalta:

- 1) niiden taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutukset, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä itse on maahantuonut;
- 2) tekijän tai tämän oikeudenomistajien verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamien taide-esineiden luovutukset;
- 3) muun verovelvollisen kuin verovelvollisen jälleenmyyjän verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamien taide-esineiden luovutukset.

#### 79 j §

Verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuoman keräily- tai antiikkiesineen 1 momentissa tarkoitettuna ostohintana pidetään 9 luvussa tarkoitettua veron perustetta lisätynä veron osuudella.

#### 85 a §

Seuraavien palvelujen myynnistä sekä seuraavien tavaroiden myynnistä, yhteisöhankinnasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 10 prosenttia veron perusteesta:

3) pääsy urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin; urheilutilojen käyttö ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoaminen, myös suoratoistona;

4) pääsy näytöksiin, teattereihin, sirkuksiin, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuvateattereihin, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuuritapahtumiin ja -tiloihin tai pääsy kyseisten tapahtumien tai vierailujen suoratoistoon tai molempiin;

---

Edellä 1 momentin 9 kohdan nojalla alennettua verokantaa ei sovelleta sellaisten taide-esineiden luovutuksiin, joihin sovelletaan 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä.

#### 115 §

---

Verovelvollinen jälleenmyyjä ei saa vähentää itse maahantuomastaan keräily- tai antiikkiesineestä suoritettavaa veroa, jos hän soveltaa tavarain myyntiin 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tämän lain 69 d §:n 2 ja 4 momenttia sovelletaan palveluun, joka on suoritettu tämän lain tultua voimaan.

Tämän lain 79 g ja 79 j §:ää, 85 a §:n 4 momenttia ja 115 §:ää sovelletaan niihin tavaroihin, jotka on toimitettu tai luovutettu tullivalvonnasta verovelvolliselle jälleenmyyjälle tämän lain tultua voimaan.

Helsingissä 18.4.2024

**Pääministeri**

**Petteri Orpo**

Valtiovarainministeri Riikka Purra

## Laki

### arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 79 g §, 79 j §:n 2 momentti, 85 a §:n 1 momentin 3 ja 4 kohta ja 115 §:n 2 momentti,

sellaisina kuin ne ovat, 79 g § laissa 1202/2011, 79 j §:n 2 momentti ja 115 §:n 2 momentti laissa 1071/2002 ja 85 a §:n 1 momentin 3 ja 4 kohta laissa 345/2019, sekä

lisätään 69 d §:ään, sellaisena kuin se on laissa 886/2009, uusi 2 ja 4 momentti, jolloin nykyinen 2 momentti siirtyy 3 momentiksi ja 85 a §:ään, sellaisena kuin se on laissa 345/2019 ja 623/2021, uusi 4 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

69 d §

69 d §

Edellä 1 momentissa säädettyä ei sovelleta mainitussa momentissa tarkoitettuihin elinkeinonharjoittajalle luovutettaviin palveluihin, jos osallistuminen tilaisuuteen on virtuaalista.

Jos 3 momentissa tarkoitetut palvelut ja liitännäispalvelut liittyvät toimintaan, joka lähetetään suoratoistona tai asetetaan muutoin virtuaalisesti saataville, ne on myyty Suomessa, jos ostaja on sijoittautunut tänne tai ostajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on täällä.

79 g §

Verovelvollinen jälleenmyyjä saa soveltaa 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä myös itse maahantuomiinsa taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin taikka sellaisiin ostamiinsa taide-esineisiin, joiden myyntiin tai yhteisöhankintaan on sovellettu 85 a §:n 1 momentin 9 kohdan mukaisesti alennettua verokantaa.

79 g §

Jollei asianomaisiin verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovutettuihin tai tämän maahantuomiin taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin ole sovellettu alennettua verokantaa, verovelvollisella jälleenmyyjällä on oikeus valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen seuraavien liiketoimien osalta:

1) niiden taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutukset, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä itse on maahantuonut;

2) tekijän tai tämän oikeudenomistajien verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamien taide-esineiden luovutukset;

3) muun verovelvollisen kuin verovelvollisen jälleenmyyjän verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamien taide-esineiden luovutukset.

79 j §

79 j §

Verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuoman taide-, keräily- tai antiikkiesineen 1 momentissa tarkoitettuna ostohintana pidetään 9 luvussa tarkoitettua veron perustetta lisättynä veron osuudella. Verovelvollisen jälleenmyyjän suorittaman 79 g §:ssä tarkoitetun taide-esineen yhteisöhankinnan osalta 1 momentissa tarkoitettuna ostohintana pidetään 73 a §:ssä tarkoitettua veron perustetta lisättynä veron osuudella.

Verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuoman keräily- tai antiikkiesineen 1 momentissa tarkoitettuna ostohintana pidetään 9 luvussa tarkoitettua veron perustetta lisättynä veron osuudella.

85 a §

85 a §

Seuraavien palvelujen myynnistä sekä seuraavien tavaroiden myynnistä, yhteisöhankinnasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 10 prosenttia veron perusteesta:

Seuraavien palvelujen myynnistä sekä seuraavien tavaroiden myynnistä, yhteisöhankinnasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 10 prosenttia veron perusteesta:

3) palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen;

3) pääsy urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin; urheilutilojen käyttö ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoaminen, myös suoratoistona;

4) teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksut;

4) pääsy näytöksiin, teattereihin, sirkuksiin, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuvateattereihin, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuuritapahtumiin ja -tiloihin tai pääsy kyseisten tapahtumien tai vierailujen suoratoistoon tai molempiin;

Edellä 1 momentin 9 kohdan nojalla alennettua verokantaa ei sovelleta sellaista taide-esineiden luovutuksiin, joihin sovelletaan 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä.

115 §

Verovelvollinen jälleenmyyjä ei saa vähentää itse maahantuomastaan taide-, keräily- tai antiikkiesineestä taikka ostamastaan taide-esineestä suoritettavaa veroa, jos hän soveltaa tavarahan myyntiin 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä.

115 §

Verovelvollinen jälleenmyyjä ei saa vähentää itse maahantuomastaan keräily- tai antiikkiesineestä suoritettavaa veroa, jos hän soveltaa tavarahan myyntiin 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20*

*Tämän lain 69 d §:n 2 ja 4 momenttia sovelletaan palveluun, joka on suoritettu tämän lain tultua voimaan.*

*Tämän lain 79 g ja 79 j §:ää, 85 a §:n 4 momenttia ja 115 §:ää sovelletaan niihin tavaroihin, jotka on toimitettu tai luovutettu tullivalvonnasta verovelvolliselle jälleenmyyjälle tämän lain tultua voimaan.*